

第39回日税研究賞入選

【研究者の部】

I. 会計参与の法的責任に関する裁判事例からの規範 的考察—税理士に対する損害賠償請求事例を中心 として—

柳 田 具 孝 氏（北海道大学大学院生）

目次

- 1 はじめに
- 2 研究の背景
 - 2.1 会計参与制度の現況
 - 2.2 会計参与制度に関連する先行研究
 - 2.3 事例から類推して考察する妥当性
- 3 注意義務違反が重大な事例
 - 3.1 相続税の納税猶予措置の申請を怠った税理士の責任
 - 3.2 帳簿書類の記載不備による青色申告承認の取消 その1
 - 3.3 相続税の申告書を作成した税理士の善管注意義務違反
 - 3.4 延納申請及び土地の評価の過誤をした税理士の責任
- 4 注意義務違反が重大とまではいえないが責任が認められた事例
 - 4.1 報酬を受けていない税理士の責任
 - 4.2 税理士の節税にかかる説明義務の有無
 - 4.3 帳簿書類の記載不備による青色申告承認の取消 その2
 - 4.4 税理士の作成した内容虚偽の確定申告書
- 5 免責となった事例
 - 5.1 会社四季報を見た債権者に対する責任
 - 5.2 節税指導と税理士の責任
 - 5.3 税理士に対する納税者の虚偽答弁と重加算税の賦課
 - 5.4 不正を発見する義務 その1
 - 5.5 不正を発見する義務 その2
 - 5.6 依頼人に対する意思確認義務
- 6 おわりに
- 参考文献

1 はじめに

平成 17 年の会社法制定に伴い、会計参与という取締役や監査役と並ぶ会社法上の役員が設けられた（会社法 329①¹）。会計参与とは税理士等の資格を持つ職業的専門家であり、取締役と共同で計算書類（貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書、および個別注記表等（会社計算規則 59①））を作成する。中小企業²がこの会計参与制度を導入することにより計算書類の信頼性が高まり、金融機関が中小企業への融資につき優遇的取扱いをすることを狙いとしている。またこの制度は平成 13 年の税理士法改正により税理士が租税訴訟において補佐人として陳述が可能となったのと同様に、税理士にとって職域拡大にもつながるものであり中小企業との WIN・WIN の関係が構築される可能性を秘めている。

しかしながら大久保[2010,p.118]は税理士が会計参与への就任について心理的に躊躇する傾向があり、制度の普及が進んでいないことを指摘している。その理由として、役員としての会計参与が任務懈怠責任・第三者責任（会社法 423、429）による損害賠償請求を受けるリスクを挙げる。すなわち役員等は会社に対し注意義務を負い（会社法 330、民法 644）、これに対する違反は会社・第三者への損害を賠償する責任が生じる（会社法 423、429）。そのため本稿において会計参与が損害賠償請求を受けるリスクは高いといえるか、法的責任の内容について考察する。平成 27 年は会社法制定から 10 年が経過し、監査等委員会設置会社³の新設などを盛り込んだ改正会社法が施行される。このような節目にあたる年において会計参与制度について再度検討を加えたい。

そこで本稿における構成について述べると以下の通りである。2 章では会計参与制度の現況について概観した後、関連する先行研究について紹介する。さらに会計参与の責任について、税理士等に対する損害賠償請求事例から類推して考察する妥当性を示す。その様な観点から税理士等の責任が問題となった判例について注意義務違反が重大な事例を 3 章、注意義務違反が重大とまではいえないが責任が認められた事例を 4 章、免責となった事例を 5 章でそれぞれ検討する。最後に 6 章にてまとめを述べる。

¹ なお本文中に登場する条文については例として会社法 1 条 1 項 1 号を会社法 1①一のように略称する。

² 株式の譲渡制限会社であり（非公開会社）、資本金 5 億円未満でかつ負債総額 200 億円未満の会社（非大会社）を指す（会社法 2 五・六）。なお株式の譲渡制限がない会社を公開会社と呼び、資本金 5 億円以上または負債 200 億円以上の会社を大会社と呼ぶ。現在の日本に存在する 100 万社を超える株式会社のほとんどはこの中小会社である（浜田[2005,p.80]）。このような中小会社は株主自ら会社の経営に当たり、上場企業のような所有と経営の分離がない（江頭[2014,p.51]）。

³ 従来の委員会設置会社における監査委員会だけを設置する機関設計であり、執行役が置かれることはなく、取締役のうち代表取締役および選定業務執行取締役が業務の執行を行う（会社法 331③⑥）。

2 研究の背景

2.1 会計参与制度の現況

平成 2 年の商法改正前に大企業と異なり会計監査が義務付けられていない中小企業の計算の適正化のため、税理士等による中小企業に則して限定された内容の会計監査制度を導入する「会計調査人」制度の義務付けが検討された。これは本来的な会計監査ではなく、「簡易監査」と呼ばれるもので「会計帳簿適法作成証明⁴⁾」を行なうものと考えられていた。しかしながら当該監査の具体的な手法が詰め切れなかったこともあり、「会計調査人」制度は実現しなかった（浜田[2005,p.81]）。その後、会社法制定の審議の終盤に①簡易監査ではなく計算書類の共同作成を行い、②設置強制ではなく任意設置とする会計参与制度の提案が公認会計士団体と税理士団体両方の支持を得た。このような経緯を経て会計参与制度が平成 17 年会社法制定に伴いようやく新設された。株式会社は事業年度ごとに計算書類を作成しなければならないため（会社法 435②）、取締役は計算書類を作成する責任がある。従来から日本の中小企業では、税務申告書作成を行う税理士がこのような取締役の作成すべき計算書類の作成を託されてきた。そのため取締役と共同して計算書類を作成することを規定した会計参与制度は中小企業にとって親和的である。平成 18 年の会社法施行以前は全ての株式会社に監査役の設置が強制されていた（旧商法 274①）が、会社法制定後は監査役を廃して会計参与を設置することも認められるため（会社法 327②）、中小企業にとってコストが増大することにはならない（図表 1 における 4 の機関設計）。また専門家たる会計参与⁵⁾が関与していることで会社の計算の適正性が確保されやすくなり、取引先や取引銀行からも高い信頼が得られる可能性がある（浜田[2005,p.80]）。実際に山陰合同銀行は会計参与制度を導入した企業には貸出金利を通常より年 0.2%優遇している⁶⁾。また仙台銀行は貸出に際し代表者の保証を⁷⁾、埼玉りそな銀行は貸出に際し担保、第三者保証を不要としている⁸⁾。

⁴ 2.2 で後述する書面添付制度との違いは、計算書類等を監査する点にある。

⁵ 会計参与は税理士・税理士法人、公認会計士・監査法人でなければならない（会社法 333 ①）。

⁶ 日本経済新聞 2006/11/18 朝刊 地方経済面中国 B 35 頁

⁷ 仙台銀行 「「会計参与制度」導入企業に対する代表者保証の免除対応について」（2015 年 12 月 20 日閲覧） http://www.sendaibank.co.jp/sendai_bank-cgi/news/news_upfiles/2007/8/0/2006041301.pdf

⁸ 埼玉りそな銀行 「「埼玉りそな 会計参与導入ローン」の取扱い開始について」（2015 年 12 月 20 日閲覧） http://www.resona-gr.co.jp/holdings/news/newsrelease/pdf/181010_1_a.pdf

(図表1) 委員会設置会社を除いた機関設計のパターン (会社法326、327、328)		
	非公開会社	公開会社
非 大 会 社	1 取締役	
	2 取締役+監査役	
	3 取締役+監査役+会計監査人	
	4 取締役会+会計参与	
	5 取締役会+監査役	12 取締役会+監査役
	6 取締役会+監査役会	13 取締役会+監査役会
	7 取締役会+監査役+会計監査人	14 取締役会+監査役+会計監査人
	8 取締役会+監査役会+会計監査人	15 取締役会+監査役会+会計監査人
	9 取締役+監査役+会計監査人	
	10 取締役会+監査役+会計監査人	
	11 取締役会+監査役会+会計監査人	16 取締役会+監査役会+会計監査人
※4以外の16通りについては会計参与の設置は任意		

会長、社長、副社長、専務、常務のように序列を示す肩書きのついた取締役のことを役付取締役と呼ぶ。龍田[1981,p.86]はこのような役付取締役について、多くの会社に見られるにもかかわらず条文上に根拠がなく商法上の地位が明確でないと評している。このような役付取締役を置くことは会社の定款で定められているケースが多い。これに対して会計参与は明確に会社法の条文上に根拠が与えられており、業務に精通した税理士がその役職につくことが期待されている。

会計参与は取締役類似の規律に服する。例えば会計参与も役員であり、会社との関係は委任に関する規定に従う（会社法 330）。そのため職務を執行するにつき善良な管理者の注意をもって「業務」を行わなければならないという、善管注意義務を負う（民法 644）。そのような任務を怠った場合には会社に対して取締役と連帯してこれによって生じた損害を賠償する責任を負う（会社法 423①、430）。会計参与は職務を行うにつき、悪意・重過失があったときはこれによって第三者に生じた損害を賠償する責任を負う（会社法 429、430）。さらに会計参与は決算時の取締役会に出席しなければならない（会社法 376①）。計算書類等の作成に関する事項について会計参与が取締役と意見を異にするときは、会計参与は株主総会で意見を述べることができる（会社法 377）。

その一方会計参与は監査役類似の規律にも服する。例えば株主総会において自己の選任・解任・辞任についての意見を陳述することができる（会社法 345）。また会計参与は会社またはその子会社の取締役・執行役・使用人となることはできない（会社法 333③一）。会計参与に期待される会社の業務執行からの独立性を保持するためである（江頭[2014,p.540]）。さらに会計参与は、会社もしくはその子会社の監査役・会計監査人となることができない（会社法 333③一、337③一）。

また会計参与が適正な計算書類を作成しても、それが改ざんされては計算書類を信頼することができないため、その保存については株式会社とは別に会計参与が定めた場所に保存しなければならない（会社法 378①）。この会計参与が保存している計算書類に対して、株主及び債権者は営業時間内に閲覧・交付を請求できる（会社法 378②）。中小企業以外の会社でも会計参与の設置は可能であるが（会社法 326②）、公認会計士から計算書類の監査を受ける大企業では会計参与を設置するメリットは少ないと考えられる。

また企業会計においては中小企業会計基準として平成 17 年 8 月に「中小企業の会計に関する指針」、平成 24 年 2 月に「中小企業の会計に関する基本要領」の 2 つが公表され、中小企業会計の制度的定着化が図られようとしている。日本において平成 9 年から 11 年の間に社会経済環境の複雑化や国際会計基準の導入を背景として、退職給付債務に関する基準⁹が新しく設けられるなど会計基準が増えた。しかしながらこれらの新たな会計基準は主として大企業向けの会計基準であり、中小企業にとっては過重な負担となっていた。そのため中小企業向けの簡易な基準が設けられた。「中小企業の会計に関する指針」は大企業向けの企業会計基準を要約・簡素化するトップダウン・アプローチを採用し、「中小企業の会計に関する基本要領」は中小企業が会計実務の中で慣習として行っている会計処理を検討し積み上げるボトムアップ・アプローチを採用しているといった違いがある。中小企業は実態に依拠していずれかを適用すれば良い。このような中小企業会計基準の公表により、中小企業の計算書類の信頼性を担保する制度として会計参与が注目を浴びている（河崎[2015,p.275]）。

もっとも、このような会計参与制度を設けるかどうかは任意である（会社法 326②）。会計参与設置会社は会社法施行直後で約 300 社¹⁰、平成 19 年時点で約 1,000 社¹¹、平成 21 年の時点で 2,500 社¹²に過ぎず、あまり普及しているとは言い難い。

2.2 会計参与制度に関連する先行研究

大久保[2010,pp.93-105]は中小企業庁と日本税理士会連合会による会計参与に関するアンケート調査の分析を行っている。会計参与の就任先の会社規模は資本金が 1,000 万円以上 3,000 万円未満の会社が 55.4%と多く¹³、財務経理部門を縮小又は廃止し顧問税理士に依頼していた会社において会計参与が就任しているケースが多いのではないかと指摘する。また会計参与をしている税理士の就任先の会社数は 1 社が 78.7%と多く、税理士の顧問先は複数あるのが通常であることからすると「顧問先の会社の中からかなりしばって会計参与に就任している」ようである。また大久保[2010,p.118]は税理士が会計参与への就任について心理的に躊躇する傾向があることを指摘する。その理由として役員としての会計参与が任務懈怠責任・第三者責任による損害賠償請求を受けるリスクと受け取る報酬¹⁴との不均衡を挙げる。最終的にこの不均衡の改善が会計参与制度普及のために必要だと主張する。

⁹ 退職給付は従業員の勤務期間を通じての労働の提供に伴って発生するものと捉える会計処理である。国際的な潮流やバブル崩壊以降の年金の積立不足を企業の財務諸表に反映させることを理由に導入された。

¹⁰ 日本経済新聞 2006/8/24 朝刊 16 頁

¹¹ 日本経済新聞 2007/6/21 夕刊 1 頁

¹² 日経産業新聞 2009/11/05 18 頁

¹³ 資本金が 300 万円未満の会社では 4.6%、1 億円以上の会社では 6.3%に過ぎない。

¹⁴ 一社あたりの月額会計参与報酬は 5 万円以下が 39.7%、5 万円超 10 万円以下が 24.1%、10 万円超 20 万円以下が 13.9%、20 万円超 30 万円以下が 3.5%、30 万円超 40 万円以下が 1.5%、40 万円超 50 万円以下が 0.3%、50 万円超が 1.3%、無回答が 24.1%であった（日本税理士会連合会[2008]）。

さらに会社法は計算書類の適正性を会計参与が取締役と共同して計算書類を作成するという形で担保しようとしており、その実効性の確保を担保するものとして会計参与の責任がクローズアップされる(大久保[2010,pp.108-115])。つまり前述した会社法 429 は会計参与を含む役員等の第三者に対する賠償責任を規定するが、この第三者責任は判例・多数説の考え方によれば 3.1 で後述する一般の不法行為責任よりも責任が重くなると解される。会社法 429 の趣旨は会社が現代社会において重要な地位にあり、その機関である役員等が行う職務によって損害を受ける第三者を広く保護することにある。そのため一般不法行為責任とは要件を異にし、第三者を保護するために法によって特別に定められた責任であると捉える(法定特別責任説)。そのため一般不法行為よりも容易な要件で第三者が役員等へ損害賠償の請求が可能となる¹⁵。具体的には会社破綻時に債権者である金融機関からの損害賠償請求が想定される。大久保[2010,p.116]はこのような判例・多数説の考え方を会計参与にあてはめると責任が重くなることから、会社法 429 による責任の範囲を限定すべきであると主張する。会計参与の第三者責任は一般不法行為規定の例外と捉え、第三者責任は一般不法行為よりも認められにくいと解するべきとする(不法行為特則説)。

また大久保[2010,pp.118-119]は会計参与の第三者責任を限定する方法を 2 つ提示する。1 つは国際海上物品運送法 20 の 2 を参考にするものである。同条は国際海上物品運送法上定められた免責および責任制限に関する海上運送人に対する運送品の滅失・損傷・延着に関する損害賠償請求についての規定が、債務不履行にとどまらず不法行為にも適用されると規定されている。このような明文の規定を設けて会計参与に対する第三者責任を制限することを提言する。もう 1 つは宅配便約款の責任制限条項と荷受人に対する不法行為責任への適用が問題となった最高裁判例¹⁶の趣旨を活用することである。これは宅配便の荷受人が運送人に対する損害賠償責任を追及した事例であるが、宅配便約款の責任制限条項の合理性が問題となった。これは運送時の事故について責任限度額を 30 万円までとする宅配便約款が運賃を可能な限り低い額にとどめて宅配便を運営していく上で合理的なものであることから、「責任限度額の定めは、運送人(物品の運送を行うことを業とする者—引用者)の荷送人(物品の運送を依頼する者—引用者)に対する債務不履行に基づく責任だけでなく、荷送人に対する不法行為に基づく責任についても適用されるものと解するのが当事者の合理的な意思(運送人と荷送人—引用者)に合致する」とする。さらに荷受人(運送人から物品を受け取る者)も少なくとも宅急便によって荷物が運送されることを容認していたなどの事情が存するときは、責任限度額を超えて運送人に対して損害の賠償を求めることはできないと判示している。この判示を参考に会社に対する債権者である金融機関には会計参与制度が普及すれば計算書類が適正化されるという利点があるのであるから、会計参与制度の趣旨を考慮して第三者責任を限定することを提言する。

¹⁵ その要件は①役員等の悪意・重過失(注意義務違反が著しいこと)、②任務懈怠、③第三者への損害の発生、④因果関係である(江頭[2014,pp.501-502])。

¹⁶ 最高裁平成 10 年 4 月 30 日判決判時 1646 号 162 頁

また武田[2005c,pp.6-8]は会計参与が取締役等と「共同して」計算書類を作成すべきものである以上、会計参与に就任する際にはあらかじめ共同作業の責任の所在を明確化しておくことが肝要だと主張する。会計参与は会社の機関として位置づけられているとはいえ独立した会計の専門家であるから、一般的には会計参与としての勤務形態は常勤とは限らない。そうであれば、取締役等が日常の現金の出納及びその記帳その他の業務を誠実に処理し、しかも捏造・改竄等不正な処理をすることなく真実を報告し、資料を適時に提供すべきことについて「経営者確認書」の形式で「包括的保証書」をとり、会計参与に対して決して不誠実な対応をしないことの担保を徴求しておく等の対応が求められると主張する。この「経営者確認書」とは①財務諸表の作成責任が経営者にあることの確認、②月次調査の実施に必要なすべての資料が関与税理士に提供されたことの確認、③経営者の意思や判断に依存している事項についての確認を内容とし、計算書類に係る基本的な経営責任が経営者自らにあることを包括的に確認するための文書である。

さらに川股[2014,pp.278-292]は納税環境の整備にあたって書面添付制度が重要な役割を果たすことを主張する。書面添付制度には「計算事項等を記載した書面添付制度」と「審査事項等を記載した書面添付制度」がある。まず「計算事項等を記載した書面添付制度」は税理士が自己の作成した申告書について、その申告書の作成に関しどの程度の内容にまで関与し、その申告書を税務の専門家の立場から、どのように調整したものであるかを明らかにした書面を添付する制度である（税理士法 33 の 2①）。納税者の申告をチェックすることを目的として課税庁が税務調査を行うことがあるが、その書面が提出されていると課税庁は納税者に税務調査の通知をする前に、税理士から意見聴取をしなければならない。この制度は申告手続にあたって、納税者とともにどのように法令を解釈し申告まで誘導したかということを課税庁に対して示すものであり、その誘導の過程で解釈の不安定なところを抽出して、その解釈をした経過を課税庁に明らかにすることで納税者を保護することができる。

次に「審査事項等を記載した書面添付制度」では税理士が他人の作成した申告書で税理士業務の対象となる租税のうち申告納税方式の国税等の課税標準等を記載したものにつき相談を受けてこれが適法に作成されているかどうかを審査した結果、その申告書が租税に関する法令の定めるところに従って適正に作成されていると認めたときは、その審査した事項とそれが適法に作成されたものである旨を記載した書面をその申告書に添付することができる（税理士法 33 の 2②）。この制度は納税者・税理士の作成した申告書が適法に作成されているかを他の税理士が審査し、納税業務の適正な確定を援助するためである。以上二つの書面添付制度を川股[2014,pp.278-292]は税務監査と捉える。税務監査を経た申告書を原則として適正申告と捉えることで、税理士の最終判断が尊重されることにつながる。それが納税義務者の信頼にちえつつ、納税義務の適正な実現を図るべき税理士の公共的使命の遂行にもかない、税理士の社会的地位を向上させることになると主張する。

川股[2014,pp.278-292]によればこの税務監査はさらに税務調査及び税務争訟の段階においても効力を発揮する。税務監査を受けることにより納税者の申告書が適法だと課税庁に

推定され、税務調査を減少させることにつながる。また課税庁と納税者の間に紛争が発生した場合、納税者による異議申し立て・不服申し立てなど税務争訟に発展する。この税務争訟では争点を明確化することが紛争の早期終結をもたらすため重要である。これについても税務監査に基づく書面添付制度は申告の適正性に関する争点になり得る点を事前に整理することになるため、明確化機能も発揮する。河崎[2015,pp.280-284]によれば監査報告書のような保証に当たるかは議論の余地がある¹⁷とするが、このような書面添付制度は中小企業の会計処理・報告の信頼性向上に寄与すると主張する。また長谷川[1983,p.252]も納税者が誠実・適正に納税義務を実現している事実を第三者の専門家によって担保される税務監査は、所得の申告と納税の主導権が納税者にあるという申告納税制度の趣旨に合致し、積極的に推進されるべきであるとする。さらに川股[2014,pp.308-311]はこの書面添付制度と合わせて会計参与制度を導入することによって、中小企業の財務諸表及び税務申告書が極めて高い信頼性を持つと主張する。このように書面添付制度と共に会計参与制度は普及されるべきであるが、会計参与は社会的に厳しい責任が求められることを指摘する。

以上のように会計参与制度の普及にあたっては会計参与が負う責任¹⁸の重さが論点となっている。しかしながらそのような会計参与の負う責任の内容については明らかにされていないのが現状であり、本稿ではその内容に迫りたい。

2.3 事例から類推して考察する妥当性

前述したように会計参与を含む役員は会社に対し注意義務を負い(会社法 330、民法 644)、これに対する違反は会社・第三者への損害を賠償する責任を生じさせる(会社法 423、429)。このような法律の規定は抽象的・観念的であり、個別的事例を扱った裁判例の分析が具体的な内容の理解に有用である。しかしながら会計参与について扱った裁判例は公刊物には現在のところ存在しない。

それに対し税理士等の会計専門家や取締役について扱った裁判例は数多くある。税理士と会計参与は共に納税者の計算書類の作成に関わり、税理士の業務契約の法的性質についても会計参与と同じく委任契約とするのが通説である(潮見[2010,p.243])。委任契約とはある者が他の者から委託されて法律行為を行うことを目的とする契約である。委任契約は雇用契約とは異なり受任者の行う役務提供が独立的で裁量性を有する。受任者たる税理士が委任者である納税者から委託されて法律行為を行う。このように会社と役員間の契約関係という意味で共通する。また取締役は役員として会社や第三者に対して責任を負う点

¹⁷ 企業会計審議会が平成 16 年 11 月に公表した保証業務意見書では、保証業務が成立する要件として、①業務実施者、主題に責任を負う者及び想定利用者の三当事者の存在、②適切な主題、③適合する規準、④十分かつ適切な証拠、⑤合理的保証業務又は限定的保証業務について適切な書式の保証報告書を挙げる。税理士による書面審査はこの要件にあてはまるといえるか議論がある。

¹⁸ 会計参与は会社との契約で責任軽減が認められる(会社法 427)。もっともこの責任限定契約によっても最低責任限度額である会計参与としての年間報酬の 2 割までしか責任軽減は認められない。

で会計参与と共通する。そのため税理士等や取締役に関わる裁判例・評釈を分析することで会計参与の負う責任についても類推的に言及することが可能となる。以下、株式会社 TKC が提供する判例検索システムである LEX/DB を主に用いて収集した判例の中から特徴的な事例を検討する。

3 注意義務違反が重大な事例

3.1 相続税の納税猶予措置の申請を怠った税理士の責任

本件は税理士の不法行為責任が問題となった事例¹⁹である。不法行為責任とは故意または過失によって他人の権利又は法律上保護される利益を侵害した場合に、損害を賠償しなければならないという民法上の責任である（民法 709）。通常は契約関係にない当事者間で用いられるが契約関係にある当事者間でも要件を満たせば不法行為責任の適用が可能であり、本件は契約関係にある当事者間の事例である。納税者が税理士に対して亡父の死亡にかかる相続税の申告業務を委任し、納税猶予²⁰の適用申請手続も依頼した。ところが税理士は相続税の申告書に添付することが必要とされている適格者証明書及び担保提供書の添付を怠り、納税者が納税猶予を受けることができなかったことから、税理士に対して慰謝料請求した。当時の租税特別措置法（以下、措法と略す）70の6①・⑤、35一・四において、農業を営んでいた個人として政令で定める者の相続人について納税猶予の措置が規定されており、被相続人から相続により農業用の土地を取得したことの証明書等の添付が必要であった²¹。納税者は本件納税猶予措置を受けられなかったこと及び本件相続に係る相続税を全ては納付することができないため、土地を税務署に差し押さえられ、これを売却せざるを得ない状況にあることにより多大な精神的苦痛を被っていると主張した。

裁判所は「当該委任契約上、本件申告書に本件証明書及び担保提供書を添付して同申告書を税務署に提出すべき注意義務を負っていたことは明らかである」として税理士の注意義務違反を認定した。さらに本件の納税者の税理士に対する認識について「専門家としての知識、経験に信頼を寄せ、本件納税猶予措置の申請についても、このような専門家である Y（税理士一引用者）に委ねておけば的確に行われるものと期待していた」とする。そのうえで、税理士は「税務事務の専門家として、このような期待を裏切り、その注意義務を懈怠し

¹⁹ 東京地裁平成 16 年 3 月 31 日判決 TAINZ コード Z999:0097

²⁰ これは延納のように法定納期限ないし具体的納期限を先にのぼす行為ではなく、納期限の経過後において租税の納付と徴収を猶予する行為である。納税の猶予がされたときは、猶予期間に対応する延滞税は、その全部または一部が免除される（国税通則法 63）。

²¹ 被相続人からの相続によりその農業の用に供されていた農地の取得をした場合において、所定の申告書の提出により納付すべき相続税の額のうち、当該農地で当該申告書に納税猶予措置を受けようとする旨の記載があるものに係る納税猶予分の相続税については、当該申告書の提出期限までに当該納税猶予分の相続税の額に相当する担保を提供したときには、当該農業相続人の死亡の日又は相続税の申告書の提出期限の翌日から 20 年を経過する日のいずれか早い日まで、その納税を猶予され、当該農業相続人が死亡した場合、納税を猶予された相続税は免除されると規定されていた。

て本件証明書等の添付をしないという初歩的な誤りを犯し、その結果、X(納税者－引用者)は享受し得る高度の蓋然性があつたと認められる本件納税猶予措置を受けることができなくなり、ひいては、納税免除を受ける可能性のある地位を確定的に喪失させられてしまったのであって、これにより相当な精神的苦痛を受けたと認められ、こうした Y の違法な行為によって X の被った精神的苦痛に対しては慰謝料の支払い義務を免れない」として 100 万円の支払いを税理士に命じた。

民法は精神的苦痛のような非財産的損害についても賠償責任の対象としている(民法 710、711)。税理士損害賠償請求事例の場合はこのような慰謝料請求がなされることは少ないようであるが(内田[2006,p.82])、本件は税理士の不法行為責任に基づく慰謝料請求が認められた数少ない判例の一つである。税理士に「初歩的な誤り」があつたことが損害賠償を負う根拠となっている。会計参与も初歩的な誤りを起こさないよう手続的ミスをなくすことが求められる。また措置には様々な税優遇措置が定められているが、改正によって制度が変更されることもあり、税優遇を受けるための要件に所定期間内に所定の添付資料を提出することなどの手続的要件が定められているケースが多い。このような手続的要件は期限を徒過すると認められないため、紛争になりやすいと考えられる。

3.2 帳簿書類の記載不備による青色申告承認の取消 その1

本件は法人の会計・確定申告業務について、税理士の顧問契約上の債務不履行責任ないし税務処理上の不法行為が問題となった事例である²²。債務不履行責任とは契約当事者間での債務の不履行によって生じた損害を賠償する責任である(民法 415)²³。税理士の申告業務を納税者との委任契約と捉え、納税者からの委任の範囲を逸脱する税理士の行為は債務不履行と評される。納税者側はホストクラブを経営する有限会社であつたところ、納税者側が税務署長によって青色申告の承認を取り消された。青色申告制度とは、納税者が一定の帳簿や書類を作成し、それを保存する義務を負うかわりに、その納税者に有利な各種の特典を与える制度²⁴である(所得税法 143、法人税法 121)。本件では青色申告の承認が取り消される(法人税法 127①②)に至った理由が、税理士が誤った対応を取ったことに起因するかが争われた。

裁判所は納税者が税理士に対して「売上に関する会計基礎資料である売上伝票を送付していたにもかかわらず、Y(税理士－引用者)において、売上伝票の数字を正確にパソコンに入力せず、その結果、売上計上漏れとして 443 万 2,093 円」があつたことを認定する。

²² 東京地裁平成 19 年 11 月 30 日判決判タ 1272 号 190 頁

²³ 過失の立証責任、消滅時効の起算点、相殺禁止等について債務不履行と不法行為では違いがある(門脇[1985,pp.45-46])。

²⁴ 例えば青色申告に対する更正(納税者の申告が誤っているときに訂正する税務官庁の処分)は、推計(間接的な資料を用いて所得を認定する方法)によって行うことはできず、その帳簿書類を調査し、その調査により所得金額の計算に誤りがあると認められる場合に限ってすることができる(所得税法 155、法人税法 130①)。

また税理士は「領収書のほり付けられたファイルの送付を受けながら、これを紛失したことから、これを隠すため、X社（納税者－引用者）に無断で広告宣伝費を架空の仕入額として振り分け、毎月架空の仕入額を総勘定元帳にデータ入力していた」と推認する。さらにX社がホストの福利厚生費、旅行積立金及び寮費を給与から天引きしていたのにYは預り金として処理していた。これについて裁判所は「ホストクラブのホストは会社の従業員ではないから、ホストの旅行積立金については預かり金として処理すべきではなく、雑収入に計上しなければならないところ、Yがその計上を行っていなかったため、否認された」とする。預り金とは取引先や従業員などの他者から一時的に金銭を預かった場合に生じる債務を指すことから、預り金処理が否認されている。このように「Yが平成14年7月期の確定申告手続において、ホストからの受領金を適切な勘定科目に計上しなかったこと」も認定され、税理士は善管注意義務に違反する過失があったとし敗訴となった。

税理士が行う会計業務は助言義務及び相当な注意義務を伴う。本件は税理士が極めてずさんな業務を行っていたため、納税者の青色申告が取り消されるに至っており、基本的な注意義務すら怠っていた事例といえる。近時租税法の複雑化や納税者の権利意識の高揚を背景として、本件のように税理士が専門家責任を問われるケースが増加しているようである²⁵（川股[2014,pp.8-10]）。株式会社は日々の取引を記録するために帳簿を作成しなければならない（会社法432①）。帳簿は元帳、仕訳帳、伝票といった形をとる。損益計算書などの計算書類はこのような帳簿を修正・整理する決算を経て作成される。計算書類を作成する会計参与であっても、顧問税理士として帳簿を作成する際に本件のように極めてずさんな業務を行うと責任追及を受ける可能性がある。

3.3 相続税の申告書を作成した税理士の善管注意義務違反

本件は相続税の申告書の作成にあたり税理士の善管注意義務違反の債務不履行責任が問題となった事例である。税理士であるYは、亡Aの共同相続人である納税者Xらから相続税の申告事務を受任し、税務署に対し相続税申告書を提出した。その後Xらは税務署から相続財産である甲土地を0円と評価し相続財産として計上しなかったこと、税理士費用及び不動産鑑定士費用を債務として計上したことについて不備の指摘を受け、これに応じて修正申告を行った。その結果Xらは本税差額分以外に過少申告加算税及び延滞税²⁶の納付を与儀なくされたことから、Yに対し過少申告加算税相当額等の損害賠償を求めた事例である²⁷。YはXらは職業柄それぞれ青色申告を行っていて税務に関する知識があったのであり、Xらにも過失があるなどと主張していた。

²⁵ 裁判事例として他に「納税者の要請と税理士の責任」（東京地裁平成21年10月26日判決判タ1340号109頁）、「配偶者の相続税額軽減に関する説明義務等」（東京地裁平成15年9月8日判決判タ1147号223頁）等がある。

²⁶ 国税を納付期限内に納付しない場合に課される附帯税であり、遅延利息に相当する（国税通則法60①）。

²⁷ 東京地裁平成21年9月25日判決判タ1329号164頁

裁判所の判断は次の通りである。相続財産である甲土地について、被告は「産業廃棄物が埋められているという事実が減価要素として既に考慮されているにもかかわらず、再度、これを減価要素として考慮して甲土地を 0 円と評価しており、同一の減価要素を二重に考慮して相続財産を評価したものであって、これが相続財産の評価を誤ったものであることは明らか」とする。被告は「税務の専門家として適正に相続財産を評価すべき注意義務に違反する行為であるといわざるを得ない」。また相続財産である乙土地について、「被告は、本件乙土地上の建物が原告らの相続財産であることを認識していながら、同建物本体及び建物内の家具一式の価値のみを計上し、同建物の敷地である乙土地の借地権を計上していないというのであり、「本件当初申告をした行為は、税務の専門家として適正に相続財産を評価すべき注意義務に違反する行為であるといわざるを得ない」とする。さらに「相続税法 13 条 1 項によれば、原告らにおいて相続税の申告に当たり相続財産の価額から控除できる債務は、「被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの（公租公課を含む²⁸）」（相続税法 13 条 1 項 1 号）及び「被相続人に係る葬式費用」（相続税法 13 条 1 項 2 号）に限定されているのであるから、被告が相続税申告に係る費用を債務として計上したことは、法令解釈を誤ったもの」とする。「本件当初申告をした行為は、税務の専門家として法令解釈を適正に行って相続財産を評価すべき注意義務に違反する行為であるといわざるを得ない」とした。また X らの過失については「原告ら本人尋問の結果によれば、原告らは自ら青色申告を行っていることが認められるが、原告らが青色申告を自ら行っていることから直ちに原告らに相続税の税務に関する知識があるとはいえないし、原告らが本件各問題点について認識していたことを認めるに足る証拠はない」として否定した。

本件において税務署から指摘された税理士提出に係る相続税申告書の不備は、相続財産についての基本的な評価方法を誤ったずさんなものであった。そのため税理士が敗訴した。納税者が修正申告等を余儀なくされた場合に税理士の責任を追及する訴えが提起されることがしばしばあるが（酒井[2011,p.96]）、本件の税理士が主張していたように納税者側にも過失がなかったか問われることになる。会計参与は取締役と共同して計算書類を作成するため、責任追及の場面では取締役や経理担当者の過失も問題になると考えられる。

3.4 延納申請及び土地の評価の過誤をした税理士の責任

本件は納税者による税理士に対する多額の損害賠償請求が認められた債務不履行責任の事例である。相続においては現物で財産を取得することが多い。また相続税の納税義務者は一時に多額の租税を納付しなければならない。これらから生じる相続税納付の困難を軽減するため、延納及び物納という制度がある。延納とは租税の納付の延期を認める制度であり、

²⁸ 被相続人の公租公課は、その死亡の際納税義務が確定しているもののほか、被相続人の死亡後相続税の納税義務者が納付し、又は徴収されることとなった被相続人の所得に対する所得税額等である。ただし、相続人の責めに帰すべき事由により納付し、又は徴収されることとなった延滞税、加算税などの附帯税は除く（相続税法施行令 3）。

物納は金銭以外の財産で納付する方法である。税務署長は相続税額が10万円を超え、かつ金銭で納付することを困難とする事由がある場合において、納税義務者の申請により5年以内の年賦延納を許可することができる（相続税法38）。また納税義務者が相続税額を延納によっても金銭で納付することを困難とする事由がある場合において、納税義務者の申請により相続財産から物納を許可することができる（相続税法41①）。

相続人である納税者らが税理士に対して、相続税の申告手を依頼した際に物納による申請手を依頼したにもかかわらず延納の許可申請をされるなど委任の本旨に反する申告手をされたとして、延納手続に従って相続税を納付するために売却を余儀なくされた土地の路線価²⁹と相続税額との差額、納付した延納利子税³⁰、過少申告加算税等の総額につき損害賠償請求を求めた³¹。相続財産の大半が不動産である場合に、延納手続をとるとバブル崩壊による地価の下落から納付資金を作るため相続不動産を売却しても評価額を下回る金額しか取得できず、さらに譲渡所得税を負担しなければならない。本件ではこの延納手続をとるよりも、相続財産の評価額に相当する路線価の土地を実際に税務署に収める物納という手続をとる方が納税者に有利であるという事情があった。

税理士は物納の申請の依頼はなかったと主張したものの、裁判所は「X1（相続人である納税者－引用者）は、平成3年正月ころ親戚の間で物納によるのが最良であるとの話が出て、その後A税務署に物納の方法について聞きに行き、同署署員から物納に充てる物件として更地がよいとの説明を受けて不動産仲介業者に借地人等の立ち退きの交渉を依頼した上、同月15日にY（税理士－引用者）に対して物納の申請を依頼したというのであり、その供述は、一貫している上、具体的かつ合理的であり、X1らから立ち退き交渉を依頼されたというC社の代表取締役Dの陳述書によっても補強され、また、当時のX1らの保有財産や経済情勢等からも首肯しうところである。したがって、X1らから物納の申請の依頼がなかったとするYの供述（陳述書を含む。）は、措信することができない」として物納の申請依頼があったことを認定した。

その上で「Yは、前認定のとおり、相続財産である土地の評価に当たり、財産評価通達に反し、地積（面積－引用者）を実測した上でこれを路線価を乗じて土地の評価額を算出することを怠ったほか、土地の利用区分、路線価、奥行通減率³²、二方路線又は三方路線³³に面する宅地の影響加算等において過誤を犯し、もって相続財産の評価を誤り、過少に申告したのであるから、このようなYの事務処理は、到底本件相続税の申告手続に係る委任の本旨

²⁹ 路線価方式とはほぼ同価額と認められる一連の宅地が面している路線の中央部の標準的な宅地の一単位あたりの価額を基準とし、これに各宅地の特殊事情を加味してその価額を算出する方法である（財産評価基本通達13以下）。

³⁰ 延納が認められた場合にその期間の約定利息の性質を持つ附帯税である（国税通則法64①）。

³¹ 東京地裁平成7年11月27日判決TAINZコードZ999-0010

³² 宅地の奥行距離に応じて定められる補正率を指す（財産評価基本通達15）。

³³ 宅地の正面と裏面に路線がある場合が二方路線であり、三方が路線に面する場合が三方路線である。

に則ったものということとはできず、債務不履行に該当することは明らかである。また、Yは、X1らにとって節税となるように、配偶者に対する相続税額の軽減措置を考慮して、相続財産をX1とX2及びX3との間に適正に帰属させるようにすべきであるのに、前認定のとおり、これを怠り、そのほか、本件相続税の申告の手続において適正を欠く事務処理を行ったことも前認定のとおりであり、もって本件委任契約の本旨に反したといえることができる」として納税者が勝訴した。

本件では税理士に約2億円（土地の正常価格としての路線価の総額9億円及び納付資金に充てることのできた3億円の合計12億円から確定物納額9億5千万円及び余剰金約5千万円を控除した額）という非常に高額な損害賠償責任が認められている。土地の評価に当たり財産評価基本通達に反することは委任契約の本旨に反することになる。会計参与が顧問税理士を兼ねる場合に納税者にとって法令等の規定に従って有利となりうる選択肢をできる限り提示する、といった努力が求められる。

4 注意義務違反が重大とまではいえないが責任が認められた事例

4.1 報酬を受けていない税理士の責任

本件は報酬³⁴を受けていない税理士の債務不履行責任が問われた事例である³⁵。報酬の多寡が税理士の責任に影響を与えるか問題となった。遺産の分割協議の際に業務を委託された税理士が、相続人の娘と友人関係であったことから、報酬を受け取ることなく業務を行っていた。税理士は相続税の申告業務を行ったが相続人らは延滞税を課されることとなったため、税理士は延納許可申請の手続をとるべき注意義務があったとして相続人らが税理士に損害賠償請求した事例である。相続税は申告期限までに金銭で納付するのが原則である。その例外として3.4で述べたように相続税法38により一定の条件のもとで延納の制度が認められている。税務の現場では本件のように、納税者が自身の利益のみの実現のために税理士をうまく利用し、依頼者に不都合や不利益があれば税理士を法廷に引きずり出して税理士に対して訴訟を提起し損害を埋めさせようとする人が多いようである（川股[2014,p.20]）。

第1審は納税者と税理士の本件の委任契約の具体的内容について「委任状表示の委任事項の記載及び委任に至る経緯等から、当事者の意思を合理的に解釈してこれを決すべきである」としたうえで、「相続税延納許可申請をすることを含まないことが明らかな」として税理士を勝訴させた。これに対して第2審は「税理士は税務の専門家であるから、税務に関する法令、実務の専門知識を駆使して、依頼者の要望に適切に応ずべき義務がある。すなわち、相続税の修正申告手続を受任した場合には、善良な管理者として依頼者の利益に配

³⁴ 平成14年施行の改正税理士法では、従来税理士会が定めていた税理士の業務に関する報酬規定を廃止した。その後は税理士又は税理士法人は自由な意思のもと自己責任と説明責任に基づいて報酬を算定し依頼者に請求することとなった（日本税理士会連合会 HP 2015年11月12日閲覧 <http://www.nichizeiren.or.jp/taxpayer/reward.html>）。

³⁵ 東京高裁平成7年6月19日判決判時1540号48頁

慮する義務があることはもちろんであり（民法 644 条）、税理士法上の義務として、法令に適合した適切な申告をすべきことは当然であるが、法令の許容する範囲内で依頼者の利益を図る義務があるというべきである」とする。さらに税理士は「延納許可申請の手続をするかどうかについて X 氏（納税者・引用者）の意思を確認する義務があったというべきである」として一部敗訴し、延滞税分の損害について 7 割の責任を負った。

税理士のような専門家が報酬を受領することが、専門家として高度の注意義務を負うことの根拠になるか。無償で事務の処理を委託する場合、単に好意的な関係に止めこれを法律関係とする効果意思を伴わないとみるべきとも考えられる。しかし通説では法において委任が無償で行われる場合も含めて「善良な管理者の注意」をもって事務処理をすべきことを受任者に義務付けている（民法 644）ことから、報酬額の多寡が注意義務を負うことの根拠となることは否定的に解される（潮見[2010,p.246]）。そのため委任者は特別の信頼関係の下で受任者に対して事務処理を委託したのであるから、受任者としては有償・無償に関係なく善良な管理者の注意を尽くすべきである³⁶。

本件の判例では第 1 審、第 2 審の判断は分かれたものの、どちらも本件において税理士の報酬が無償であったことについては言及がない。そのため第 2 審の判断からすれば、報酬額の多寡は税理士の責任について影響を与えないといえる。そのため無償であっても税理士は納税者に対して善良な管理者の注意の一つとして意思確認義務を負うと考えられる。本件では延納許可申請の手続をするかどうかの確認義務が問題となっているものの、相続税法 38 に基づく延納許可の制度は税理士にとっては基本的な事項であることから、基本的な確認不足・注意義務違反があった事例ともいえる。

なおこれに関連して平成 27 年に発覚した東芝の不正会計事件は「チャレンジ」と称して無理な利益目標を迫り、パソコン・インフラなど各事業部の現場が利益水増しを実施したと言われている。この東芝の不正会計事件について、ロイターの報道は東芝の監査を行っていた監査法人の報酬が安かったことが原因である可能性を指摘している³⁷。監査人・監査報酬問題研究会[2008,p.12]の調査によると日米の企業による監査報酬支払額を比べた場合、全体としての絶対額でも対売上高比率でも平均的にアメリカ企業の方が監査法人に対して多

³⁶ 以上のような通説に対して、税理士についてはこの論理は妥当しないとする見解も存在する（川股[2014,pp.31-32]）。納税者の納税義務は法律の定める課税要件の充足によって当然に成立するため、課税庁の判断と税理士の判断が同じ結論となるはずである。税理士と納税者との関係と同じく委任関係である医師と患者の関係のように、延命措置を選択するような場面はない。税務申告の場面では納税額は一義的に決定され、税理士は医師のように治療方法のオプションを依頼人に提示できないということである。税理士は著しく低廉な価格で税理士業務を引き受けざるを得ないこともある。そのため、報酬の有無という要素が注意義務の範囲、程度に影響することを排除する必要はない。低廉な価格の業務はそれなりの業務水準となる、と主張する。

³⁷ ロイター 「東芝の不正会計問題、日本の低い監査報酬が浮き彫り 質に懸念」（2015 年 10 月 16 日閲覧）<http://jp.reuters.com/article/2015/07/30/toshiba-accounting-auditor-idJPKCN0Q40CK20150730>

くの監査報酬を支払っている³⁸。公認会計士の行う監査は投資者の利益保護のため高い独立性が要求されるものの、被監査会社が支払う報酬は監査の独立性に影響を与える（盛田ら[2014,p.184]）。ここでの独立性とは監査人が監査に際して被監査会社から何らの束縛も受けず、必要な監査を適時、適切かつ十分に実施できることである。この独立性はさらに実質的独立性と外観的独立性の2種類に分けられる。

第1に実質的独立性とは仮に、監査人が被監査会社より身分的な職位を得たり、経済的な支援やその他の経済的利益の供与を得ていたとしても、監査を実施している最中にあってはいささかも被監査会社からの圧力に屈せず、職業的専門家としての監査人の立場を堅持し、被監査会社の思惑を気にすることなく自らが必要と考える監査業務を行い、自らの監査意見を表明できる強い精神的な意識である。第2に外観的独立性とは監査人の独立性に関して利害関係者に無用の誤解や疑いをいだかせないために、監査人が被監査会社から独立していることを監査人の外観から判断できるように、客観的かつ明確な外観基準を設定してこれにより独立性を判断しようとするものである。

確かに上場企業が監査法人に支払う監査報酬が安くなると、十分な人材を監査に投入することは難しくなる。その結果、監査の質が低下することも懸念される。しかし公認会計士は会社の計算書類等を監査し会計監査報告を作成することを業務とする（会社法 396①）。公認会計士の会社との関係も税理士と同じく委任契約であり（会社法 330）、報酬額の多寡によって業務の質を下げることは許されないと考えられる。そのため本件の判例と東芝事件から会計参与も報酬が低いからといって注意義務は低くならないと考えられる。

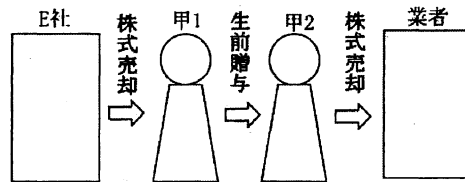
4.2 税理士の節税にかかる説明義務の有無

本件は節税について税理士が説明義務を負うかが争われた事例である。税理士である被告乙が考案した相続税対策をA社、B社、D社さらに被告が代表者を務めるコンサルタント会社であるC社の勧誘・指導に基づき原告である甲らが実行することとした。右対策の一環として原告甲1が相続人にあたる甲2に対してE株式会社の株式8万2,200株を配当還元方式により評価されることを前提として生前贈与し原告において贈与税の申告をしたところ、税務当局から右株式の評価を同方式により算定するのは相当ではないことを理由に、原告が11億669万4,300円に及ぶ贈与税の更正処分及び賦課決定処分を受けた。そこで甲1の死後、相続人である原告甲2らが被告乙らに対し、不法行為による損害賠償請求等を行った事例である³⁹。

³⁸ ①売上規模で100億円から300億円の企業と②1,000億円から3,000億円の企業を比べると、①では日本企業の平均19.06百万円に対してアメリカ企業の平均78.17百万円となる。②でも日本企業の平均36.98百万円に対してアメリカ企業の平均136.04百万円となる。さらに売上高比率をみても、日本対アメリカで①が0.11%対0.44%、②が0.02%対0.13%という違いがある。

³⁹ 東京地裁平成10年11月26日判決判タ1067号244頁

(図表2) 本件の節税スキーム



節税対策のスキームは以下の通りであった。被相続人である甲 1 は、E 社の株式を買い受け、その売買代金を支払う。甲 1 は本件株式を一定期間経過後、財産を多く相続させようとする相続人に対して贈与する。受贈者である相続人甲 2 は本件株式を一定期間保有した後、C 社が紹介する業者に売却する。これにより甲 1 の資産が本件株式に転換し、相続財産の評価額が減縮される。なぜなら E 社にとって甲 1 は少数株主にあたることから配当還元方式で株価を評価すれば、本件株式を贈与することにより相続発生時に課される相続税を少なくすることができ、受贈者である相続人は少額の贈与税を支払うだけで済む。同相続人は本件株式を業者に対し売却することにより、甲 1 が買受時に支払った売買代金に概ね等しい売買代金を回収することができる。被告である税理士乙は通達に従えば本件株式の時価は配当還元方式⁴⁰により評価すべき場合に当たするため、税務当局の処分は不当なものであり責任はないと主張していた。

裁判所は相続税法 22 について「相続等により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価による旨規定しているところ、右にいう時価とは客観的な交換価値を指すものと考えられる。しかしながら、客観的な交換価値は必ずしも一義的に確定されるものではないことから、課税実務上は財産評価の一般的基準である通達により定められた評価方法により相続財産を評価するのが原則である。これは、財産の客観的な交換価値を個別に評価していたのでは、その評価方法及び基礎資料の選択の仕方等によって評価者ごとに異なった評価がされるおそれがあること、課税庁の負担が重くなり、課税事務の迅速な処理が困難となるおそれがあることなどから、あらかじめ定められた評価方法によりこれを画一的に評価する方が納税者の公平、便宜という見地からみて合理的であるという理由に基づくものである。したがって、通達の評価方法を形式的に適用することが実質的な租税負担の公平を著しく害することが明らかであるなどの特段の事情がある場合には、外の合理的な評価方法により当該財産を評価することができると考えられる」とする。

次に「通達によれば、少数株主の所有する株式の価額については、当該株式の年間配当金額を基準として計算する方法（配当還元方式）により評価することとされている。取引相場

⁴⁰ 取引相場のない株式の評価にあたって同族株主以外の株式は配当利回りを期待したものであり、評価の簡便性からその株式に係る年配当金額 10% の還元率で割り戻した金額で評価する方式である（財産評価基本通達 188-2）。

のない株式については、類似業種比較方式⁴¹、純資産方式⁴²及び併用方式を用いるのが原則であるが、事業経営に対して影響を与えることの少ない少数株主の保有する株式については、単に配当を期待するという程度に止まる場合が多いことと評価手続の簡便性を考慮して特例として配当還元方式が採用されたものである」ことを確認する。つまり少数株主の所有する株式の価額についての配当還元方式はあくまでも例外的なものであり、必ず適用されるものではないとする。

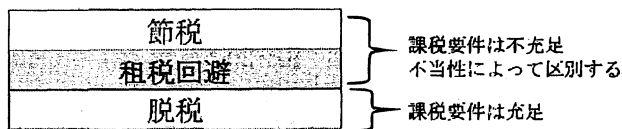
最後に「本件相続税対策は贈与税ひいては相続税の大幅な軽減を目的として考案されたものであることは明らかである。そして、本件株式は専ら相続税又は贈与税の負担の軽減を図る目的で一時的に保有され、その目的を達成すると、出資額に見合う金銭を回収することを目的として発行される特殊な株式であり、通達が配当還元方式により評価することを予定している株式とかけ離れた性質を有するというべきであり、右株式を配当還元方式により評価した場合には、納税者間の課税の公平が著しく損なわれる上、富の再配分機能を通じて経済的平等を実現するという相続税法の立法趣旨から大きく逸脱することは明らかである」として配当還元方式での株式の評価を否認したことは正当であるとした。本件のスキームはE社から甲1の株式取得から甲2の業者への売却まで約2年と短期間に行われている。所得税法上の譲渡所得の計算において、5年以下は短期と区分されることも整合性があると考えられる（所得税法 33、38、60）。その結果、本件株式の購入費用の借入に伴う金利の内金及び弁護士費用の損害賠償請求が認められた。なお贈与税の更正処分及び賦課決定処分については課税庁の判断は正当であり、二つの処分の取消訴訟についての弁護士費用は損害とは認められなかった。

節税とは租税法規が予定しているところに従って税負担の減少を図る行為であり、課税要件が充足しているにもかかわらず税負担を行わない行為である脱税と区分される。さらに租税回避とは課税要件の充足を避けることによる租税負担の不当な軽減又は排除であるが、租税回避には否認されるリスクが生じる。租税回避の否認に当たるとすると通常の法形式をベースとして課税が行われる。

⁴¹ 事業内容が類似する複数の上場企業からなる類似業種の株価を基礎として評価する方式である（財産評価基本通達 180）。

⁴² 1株当たりの純資産価額を基礎として評価する方式である（財産評価基本通達 185）。

(図表3) 節税と租税回避と脱税の関係性



租税回避行為への立法的対応として個別的対応と一般的対応がある。前者は法人税法上において短期所有株式等にかかる受取配当の益金算入について規定する「内国法人がその受ける配当等の額の元本である株式等をその配当等の額の支払に係る基準日以前一月以内に取得し、かつ、当該株式等又は当該株式等と銘柄を同じくする株式等を当該基準日後二月以内に譲渡した場合における当該譲渡した株式等のうち政令で定めるものの配当等の額については、適用しない」とする法人税法 23②の規定が例として挙げられる。これは配当等の支払にかかる基準日前後で行われる短期売買による課税回避を防止するものであり、個別的な否認規定である。

後者は「養子の数を同項の相続人の数に算入することが相続税の負担を不当に減少させる結果となると認められる場合においては、税務署長は、相続税についての更正又は決定に際し、税務署長の認めるところにより、当該養子の数を当該相続人の数に算入しないで相続税の課税価格及び相続税額を計算することができる」とする相続税法 63 の規定が例として挙げられる。相続税法において被相続人の養子を法定相続人の数に含めることを認めるが（相続税法 15②）、相続税法 63 により相続税の負担を不当に減少させる結果となると認められる場合は除くとする、養子に対する一般的な否認規定である。後者の相続税法 63 の方が「不当に減少させる」かを税務署長が個々の事例ごとに判断することから個別的な否認規定とも思えるが、どのような諸要件を充足する行為が否認されるのか個別的・具体的に規定されていないことから一般的な否認規定とされている。

北野[1995,p.376]は「租税回避行為は違法行為である脱税行為ではない。現代税法は市民生活秩序（私法秩序）を否認するためのいわば特別法であり⁴³、租税回避行為防止の法といってよい。現代税法は議会と納税者との間の租税回避行為をめぐる闘争の産物である。議会が税法において格別の個別的意思表示（租税回避行為に対する個別的否認⁴⁴）をしない限りは、さきの租税回避行為の諸要件を充足する行為であっても、当該租税回避行為は、実定法

⁴³ これは市民生活秩序（私法秩序）を前提とする租税法律主義の下では、税法において課税庁が否認できる場合を個別的に定めておくべきことを強調した表現だと考えられる。

⁴⁴ 例えば短期所有株式等にかかる受取配当の益金算入を規定する法人税法 23②による否認である。

上節税行為（適法行為）として処遇されることになる」として一般的な否認規定は許されないとする。つまり「厳格な租税法律主義の法理のもとでは、税法において個別の否認規定が存在しない限り、当該租税回避行為は節税行為（適法行為）と評価しうるのであって、税理士がそのような租税回避行為を納税者に教授したとしても、ただちに税理士倫理に反するという事にはならない」のである（北野[1995,p.376]）。しかし節税と租税回避は簡単に区分できないケースもみられることから、節税対策には課税庁から否認されるリスクが伴う。会計参与が顧問税理士も兼ねる場合に、節税対策にあたってはそのリスクについて納税者に十分説明することが重要であると考えられる。

4.3 帳簿書類の記載不備による青色申告承認の取消 その2

本件は税理士が記帳代行についてずさんな処理を行っていたものの、納税者にも過失が認められた事例である。原告である X は医師であり、いわゆる青色申告者として認定を受けていた。X は税理士である Y に税務書類の作成及び税務代理を委任した。平成 13 年に①現金の出納等に関する事項を記載した帳簿の記載及び備付けがないこと、②総勘定元帳に関して給与賃金等の必要経費の記載が日々記載されておらず 12 月 31 日に一括計上されていることを理由とする税務調査をへて、X は平成 8 年度分以降の青色申告の承認を取り消された（以下、「本件取消処分」とする）。さらに X は納付すべき所得税及び地方税について当初申告額が過少申告であったとの理由により、更正決定及び過少申告加算税等の賦課決定を受けた（以下、「本件更正決定等」とする）。以上のような処分を受けたのは Y の過誤によるものであるとして、X が債務不履行を理由に損害賠償請求した事例である⁴⁵。

裁判所の判断は次の通りである。本件取消処分については、X はその使用する看護師等の給料を毎月 25 日に支払ってそのことを逐次 Y に連絡し毎年 2 月頃には給与支払証明書や賃金台帳等を Y 事務所に提出していた。そのため総勘定元帳の作成にあたって「Y においてこれを、各月の支払日に支払われたような正確な記載内容に訂正することは容易に行われたはずである」。そうであるのに「Y は、本件税務調査に際し、給料及び通勤費等について給与手当の科目欄で 12 月 31 日に一括支給したかのような記載がなされている「総勘定元帳」をそのまま那覇税務署担当官に提出した」ことが原因となり、本件取消処分に至っており Y は税務書類の作成及び税務代理の委任契約上の債務不履行責任を免れないとした。

また本件更正決定等についても、Y が提出した源泉徴収簿は「平成 11 年 7 月分については、給料の支払人数及び支払金額をいずれも 0 と申告しながら 19 万 4,700 円を納税したり、更には平成 12 年は支払人数を 0 と申告しながら毎月の給料及び賞与の支払額を申告し、それにもかかわらず同年 1 月、2 月、5 月各給与及び同年 12 月の賞与に関する源泉徴収額の納付をしていないなど、被告による原告の源泉徴収額の申告・納税には内容的に不可解な点が多い。この不備も本件更正決定等の理由となったとして、Y は債務不履行責任を免れないとしている。ただし X の妻であり医院の経理を担当していた C が年末に一括計上

⁴⁵ 那覇地裁平成 16 年 6 月 22 日判決旬刊速報税理 29 卷 11 号 42 頁

されている必要経費について領収書を提出しておらず、さらに「平成9年度窓口収入」という表題の大学ノートを提示したもののそこに「平成9年4月31日」という存在し得ない日付で窓口患者負担分の収入金額が記載されているなど、Cら原告側にも落ち度があり5割の責任を負うとされた。

本件は3.2の判例と異なり納税者側にも過失があったとされているが、本件の税理士は依頼者の従業員の給与が年末に一括支給されたかのように総勘定元帳に記載し、領収書の裏付けのない経費を計上するなど通常では考え難いずさんな処理をしていた。このような処理は会計帳簿に記録すべき取引事実が正確に記録されていることを内容とする正規の簿記の原則に反すると考えられる（企業会計原則第一 一般原則の二）。会計参与も顧問税理士として帳簿書類を作成する場合には正確な記録が求められる。

4.4 税理士の作成した内容虚偽の確定申告書を信頼した第三者の責任追及

本件は税理士が内容虚偽の確定申告書を作成していた事例である⁴⁶。原告Xは税理士Yから甲社の黒字の確定申告書を示されて複数の銀行借入の連帯保証を頼まれ、その記載を信じたXが保証した⁴⁷ところ甲社が倒産したとしてYに対して不法行為に基づいて損害賠償請求した。Yは甲社代表者からの依頼に基づき、税務署に対しては赤字の確定申告書を提出しながら銀行に提出する黒字の確定申告書も作成していた。

第1審はXが行った保証はY作成の虚偽の申告書によるものとは認められないとして、Yが勝訴した。これに対し第2審はXについて「甲社が赤字の会社であるならば、甲社のために資金の融通を受けさせたり、保証ないし担保の提供をする意思はなかった」とした。さらにYが「黒字の虚偽の確定申告書を作成」していたことを認定しXが保証するに至ったのは甲社代表者から「虚偽の確定申告書の写を示されて、真実は甲者が赤字の会社であるのに、黒字の会社であるように嘘を言われて、その旨誤信したことによるものである」とした。ただしXは「前記融資を始めたころから甲社の取締役になったものであり、甲社の帳簿類を閲覧し、その営業実績を調査することができたはずであり、それをしていれば前記確定申告書等の虚偽であることを知り得たのに、それをしなかったことが認められ、この点においてXにも過失がある」として税理士は5割の責任を負った。

本件は原告が甲社の取締役であったという特殊性がある。そのため原告が甲社を調査する立場にない第三者であれば完全に勝訴できたと考えられる。また本件は融資を得るために計算書類が虚偽作成されている。これは中小企業においても定時株主総会の終結後遅滞なく計算書類である貸借対照表を公告ないしネット開示しなければならないにもかかわらず（会社法440①③）、遵守していない会社が多い（伊藤ら[2012, p.255]）現状と無関係ではな

⁴⁶ 仙台高裁昭和63年2月26日判決判タ663号141頁

⁴⁷ 保証債務は主たる債務の履行を担保することを目的として、債権者と保証人との間で締結された契約により成立する債務である。主たる債務の存在を前提とし、主たる債務の履行がない場合において保証人が保証債務の履行をすることを、その内容とする（民法446）。

いと考えられる。貸借対照表の公告ないしネット開示の遵守を強制すれば税務署と金融機関に対して異なった確定申告書を提出することはできなくなるからである。そのため罰則を伴った強制が必要と考えられる。会計参与が粉飾決算を行った場合、第三者から会社法 429 に基づく損害賠償請求を受ける可能性があるが本判例からするとその第三者には虚偽の計算書類を確認して契約した保証人も含まれ得る。ただし取締役が単独で虚偽作成したにとどまる場合には、計算書類について株式会社とは別に会計参与が定めた場所に保存しなければならないという規定があるため（会社法 378①）、この会計参与が保存している計算書類に対して株主及び債権者は営業時間内に閲覧・交付を請求できる（会社法 378②）ことから、会計参与制度が一定の歯止めになると考えられる。

5 免責となった事例

5.1 会社四季報を見た債権者に対する責任

本件は役員等の第三者責任が問題となった。つまり「取締役が計算書類に虚偽の記載を行った場合にも第三者に生じた損害を賠償する責任を負う」という規定が適用されるかが争われた事例⁴⁸である（会社法 429②一⁴⁹）。会計参与が計算書類に虚偽の記載を行ったときも同様に第三者に生じた損害を賠償する責任を負う（会社法 429②二）。これらは不実の情報開示に関する役員等の責任を規定しており過失責任であると解されている。事例は A 社の取締役が当期損失 3 億 9,894 万円であったにもかかわらず当期利益 6,196 万円と記載する粉飾決算を行っていたところ、最終的に経営悪化のため A 社は倒産したというものである。手形割引業者である X は A 社の会社四季報に載っている粉飾された営業成績を見て A 社の財務安全性を確認し、他社から A 社の手形を裏書によって取得し現金を支払った。しかしながら満期に手形の支払が拒絶され、遡及することもできなかったため X が A 社取締役である Y らに対し会社法 429②一⁴⁹に基づき損害賠償を請求した。定評ある情報誌である会社四季報を見た X の請求が認められるか問題となった。

第 1 審は X の請求を認めず、第 2 審も X の請求を認めなかった。その理由は「虚偽記載のある書類を信頼して会社と直接の取引関係に入ったわけではない」から、規定の保護範囲外であると判断したためである。判旨のポイントは「直接」の取引関係に入った者か否かである。つまり X は A 社と直接的な取引関係に入ったのではなく、他社から A 社の手形を割り引いたに過ぎない。第三者が虚偽情報を信頼したことおよびその信頼が当該会社との取引の直接の原因となったという厳密な因果関係がなければ会社法 429②一⁴⁹が適用されないとした。前述のように会計参与と取締役は共に虚偽の記載を行った場合に第三者に責任を負うため（会社法 429②一⁴⁹、429②二）、この判例からみると会計参与は会社四季報を見たに過ぎない間接的な債権者に対しては責任を負うことはなさそうだとはいえる⁵⁰。この判例

⁴⁸ 名古屋高裁昭和 58 年 7 月 1 日判決判時 1096 号 134 頁

⁴⁹ 当時の商法 266 条の 3 であり虚偽記載をした取締役の責任は無過失責任とされていた。

⁵⁰ 東洋経済新報社から発行される同書は上場企業が主であるが有力ベンチャー企業など未上場

は第三者の範囲を狭く解している点で第三者責任を限定するため注目に値すると考えられる。ただし旧商法時代の判例であることに注意が必要である。

5.2 節税指導と税理士の責任

本件は税理士に対する専門家責任が問われたリーディング・ケースと評されている（松田[2005,p.470]）。納税者が所有不動産の買換えを検討し、税理士に節税指導及び納税申告手続を依頼したところ適切な教示を受けられなかったため、過大な納税義務が生じたとして、指導・助言義務違反があるとして債務不履行を理由として損害賠償を請求した事例である⁵¹。原告である納税者の主張は次の通りである。納税者は被告である税理士に対し土地建物を売却して滋賀県下に転居し、賃貸マンションの経営計画の旨を述べて、その土地建物の売却にかかる課税額及び節税手段の有無を尋ねた。もし節税により税負担が軽減され資産の買換えが円滑に行われるのであれば、右計画を実行したいと指導・助言を委任した。被告はその土地建物は買換え特例が適用されるため⁵²（措法36の2、36の4及び37）、譲渡には課税されないと説明した。しかしその土地建物の一部は既に事業用資産の買換え特例の適用を受けており、つけかえ計算⁵³によることになるため本件の譲渡所得金額及び納税額は多額なものとなった。これに対して被告は、納税者が当該年度の申告に必要な過年度の申告書等の書類の交付をしなかったため、本件土地建物が過去の取引で買換え特例適用を受けていたことを把握できなかったことによると反論した。

第1審は「税理士が、依頼者の税務書類の作成過程において、依頼者から事情を聴取する際には、特に問題となりそうな点に言及し、事実関係の把握に努め、依頼者の説明だけでは十分に事実関係を把握できない場合には、課税庁で当該疑問点を指摘し、調査を尽くさなければならない」とする。さらに「被告である税理士の事務所の事務員が原告である委嘱者から納税義務の確定に必要な事項に関する事実を窺わせる説明を受けていながら、これに関して特に調査をしないうで確定申告書を作成した事実が認められ、被告には善管注意義務の違背がある」とし納税者が勝訴した。第2審では税理士事務所の事務員が説明を受けたとされる点について異なる事実認定がなされ、「以前に不動産を譲渡したことがあるかどうか

企業を扱ったものもあるため、中小企業が中心となる会計参与の責任についても妥当すると考えられる。

⁵¹ 京都地裁平成7年4月28日判決 TAINS Z999-0008、大阪高裁平成8年11月29日判決 TAINS Z999-012

⁵² 事業用資産の買換えを保護する等の目的のため、土地建物等を単に譲渡するにとどまらず、一定の要件を満たす代替となる事業用資産の取得を行う場合、一部の譲渡はなかったものとみなされ、課税はこの段階では一部しか行われなくなる。

⁵³ 裁判所の認定によれば納税者は買換え時点ではその譲渡所得に課税されないが、譲渡資産の取得費がその買換えにより取得した新資産の取得価額として引き継がれるため、その新資産を譲渡した時点において、買換えの時点における課税を留保した譲渡所得について課税されることになる。右新資産を譲渡する際、譲渡所得を算出する基礎となる新資産の取得価額は、譲渡資産の取得費や譲渡費用をもとに圧縮記帳され少額となるため、その譲渡所得は新資産の実際の購入価格をもとに算定した譲渡所得より課税を留保された譲渡所得分だけ高額となる。

を丙野（税理士の補助者－引用者）が控訴人（納税者－引用者）に尋ねたところ、譲渡したことはないとの返事であり、また、不動産の譲渡関係の資料もないということであったので、丙野としては、買換え特例の適用を受けたことはないものと判断し、それ以上に調査しようとしなかったことが認められるとともに、丙物件が既に買換え特例の適用を受けていたことを窺わせるような事情が存在したことを認めるに足りる証拠はなく、また「課税庁に向いて控訴人の過去の申告歴を調査するなどして右建物について既に買換え特例の適用を受けていたかどうかを確認することを必要とするような状況が存在したことを認めるに足りる証拠も存在しない」とした。その結果第1審と異なり税理士が勝訴した。ただし税理士の善管注意義務の違背についての第1審判決の考え方は維持されている（松田[2005,p.471]）。

税理士は納税者の期待に応えて、誠実に節税計画を実行する義務がある。しかしながら、それは税理士が実行し得る可能な範囲に限定されるべきである。納税者から必要な資料を得られなかった場合には、それを前提にした節税計画を立てることはできない。会計参与も会社側から必要な資料を得られなかった場合には責任が限定されるべきと考えられる。ただし会計参与には会計帳簿の閲覧権および取締役等に対する報告聴取権があり（会社法 374 ②）、これらの権利をできる限り行使することが求められる。

5.3 税理士に対する納税者の虚偽答弁と重加算税の賦課

本件は納税者が税理士に対して虚偽答弁を行っていた租税訴訟の事例である。納税者が株式の売買による所得を雑所得として申告すべきであったにもかかわらず⁵⁴、全く申告書に記載しなかった。そのため税務署長が納税者に対して重加算税の賦課決定処分をしたところ、納税者が税額等の基礎になる事実を秘匿・仮装する行為をしていないから重加算税の課税要件を欠くと主張して取消を求めた⁵⁵。重加算税は納税者が事実を隠ぺいし仮装して、過少申告をし（過少申告重加算税）、申告を行わず（無申告重加算税）、源泉徴収税を納付しなかった場合（不納付重加算税）に課されるものである。本件では納税者は税理士から株式の売買について何度も質問を受け資料の提示を求められていたにもかかわらず、確定的な脱税の意思に基づいて資料を税理士に見せていなかったという事情があり、債務不履行責任があったといえるか問題となった。

第1審、第2審ともに納税者が所得があったことを税理士に隠していたとして敗訴した。これに対して納税者が争ったところ最高裁はまず「税理士は、納税者の求めに応じて税務代理、税務書類の作成等の事務を行うことを業とするものであるから（税理士法 2 条）、税理士に対する所得の秘匿等の行為を税務官公署に対するそれと同視することはできないが、他面、税理士は、税務に関する専門家として独立した公正な立場において納税義務の適正な

⁵⁴ 本件処分の対象になった取引が行われた昭和 60 年ころ、1 年間に 50 回以上かつ 20,000 株以上の株式等の取引をして利益が出た場合には、その利益分をその年分の所得税の確定申告に際して雑所得として計上して申告しなければならなかった（旧 所得税法施行令26②）。

⁵⁵ 最高裁平成 7 年 4 月 28 日判決民集 49 巻 4 号 1193 頁

実現を図ることを使命とするものであり（税理士法1条）、納税者が課税標準等の計算の基礎となるべき事実を隠ぺいし、又は仮装していることを知ったときは、その是正をするよう助言する義務を負うものであって（税理士法41条の3）、右事務を行うについて納税者の家族や使用人のようにその単なる履行補助者の立場にとどまるものではない」と税理士の独立した公正な立場を強調する。そのうえで納税者の本件の過少申告行為について「重加算税の賦課要件を満たす」として納税者を敗訴させ、税理士は免責となった。

浪花[1999,p.169]によれば税理士の独立性は2つあり、第1は税理士が委嘱者たる納税者に対して有する独立性であり、第2は税理士が税務官公署に対して有する独立性である。前者の独立性は職業専門家たる自由職業人が一般的に有する専門的立場を意味する。職業専門家としての税理士が行う「税法」等に対する判断は当然にして公正であり、何人からも拘束を受けるべきものではないという概念である。これに対して後者の税務官公署に対する独立性は税理士法において明確に規定されるべき性格を有するものである。税理士はその使命を遂行する上で、税務官公署に対し完全なる独立性を有していなければならない。この独立性が確保されることにより、税理士は固有の職業専門家として存在し発展していく可能性がある。本件では第1の独立性が強調されている。

また重加算税の制度は納税者が過少申告をするについて隠ぺい・仮装という不正手段を用いていた場合に特に重い行政上の制裁を科すことによって、悪質な納税義務違反の発生を防止しようとするものである（金子[2014,p.744]）。最高裁は重加算税制度のこのような趣旨からすれば架空名義の利用や資料の隠匿などの積極的な行為が存在する場合だけでなく、当初から所得を過少に申告することを意図してその意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした場合にも重加算税の賦課要件を満たすとする。さらに最高裁の判断によれば税理士は納税者の手足となって債務の履行の際に利用される者、いわゆる履行補助者の立場にはないとする。このように税理士の独立性を確認し、納税者が税理士に対して不正に必要な資料を提供しなかったとして重加算税の賦課要件を満たすとした。会計参与も会社側から必要な情報を得られなかった場合には責任が限定されるべきと考えられる。

5.4 不正を発見する義務 その1

本件は税理士が納税者の不正を発見する義務を負うかについて債務不履行責任が争われた事例である。医院を経営する納税者の従業員の一であるAが横領を行っていたところ、財務書類の作成及び記帳代行等の業務を受任していた税理士がその業務を通じてその従業員の不正を発見することができたにもかかわらず、これを怠ったとして納税者が損害賠償を請求した⁵⁶。納税者である医院はAに資金繰りの一切を委ねていたことから不正行為を見抜くことが難しかったという事情がある。

裁判所は納税者と税理士との間での契約内容を確認し、「従業員の不正発見は合意内容とされていなかった」とした。しかしながら、「税理士法1条、41条の3の趣旨に照らせば、

⁵⁶ 富山地裁平成12年8月9日判決 TAINZ コード Z999-0042

少なくとも受任者が不正を発見したときにはこれを委任者に報告する義務があるものと認めるのが相当である」とする。本件においては、「X（納税者－引用者）は、本件医院の資金繰りその他の経営について一切をAに委ねており（少なくともそのように認識される状況を作出しており）、当時、Aや銀行の支店長がY（税理士－引用者）に対してした説明内容を前提にすると、Yが、Aが本件医院の実質的経営者であると認識するのも無理からぬ状況であったといえるから、Yが、Aによる、借入金の返済・利息支払等の名目での預金引き出し等を不正行為であると疑う余地は極めて少なかったというべきであり、他にYがAの不正行為を発見していたことを認めるに足る証拠はない」として納税者は敗訴した。

裁判所の判断からすれば、契約上で不正発見義務があることを明示していない限り当該義務を負うことはないといえそうである。しかしながら税理士法の趣旨から不正を知ったときには税理士に助言義務を認めていることが注目される。そのためこの判例からすれば会計参与たる税理士も不正発見義務は負わないものの、従業員の不正を知った場合には報告義務が認められるといえそうである。

5.5 不正を発見する義務 その2

前節と同様に不正を発見する義務が問題となった判例として日本コッパース事件⁵⁷がある。本件は公認会計士が監査先会社である日本コッパースの経理部長の不正行為を過失により見逃して無限定の適正意見⁵⁸を提出したとして、日本コッパースが当該公認会計士の所属する監査法人に対し債務不履行責任を追及した事例である。経理部長の不正行為には会社名義の定期預金の解約や担保差し入れが含まれていた。監査法人は定期預金の証書、通帳を確認しておらず、また直接銀行から残高証明書等の原本を入手しなかったという事情がある。吉見[1999,p.122]によればこの事件は会計学会へ大きな衝撃を与えたようである⁵⁹。なお脱税との関係では責任は問われていないようである。本件では経理部長が単独で横領行為⁶⁰を行っているため、会社ぐるみでなかったため修正申告によって対応が可能であったためだと考えられる。

第1審は「従業員の不正行為を誘発する可能性が存在した状況からみれば、特に負担とはならない定期預金証書等を実査するという程度のことは、職業的監査人としては当然になすべきものであって、それさえも怠るとすれば、職業的監査人の正当な職務執行に期

⁵⁷ 東京高判平成7年9月28日判決判時1552号128頁

⁵⁸ 一般に公正妥当と認められる監査の基準に従って監査を実施した結果として、監査対象となった財務諸表等について虚偽記載等が発見されず、記載内容が妥当であるという相当の心証を得た場合に表明される監査意見を指す（盛田ら[2014,p.396]）。

⁵⁹ これに対して公認会計士のインサイダー取引が問題となる事例もあるが、当該会計士に直接課徴金が課せられ訴訟に発展していない（日本経済新聞2010/11/17 朝刊 4頁）。

⁶⁰ 法人税法上は横領の発生した年度に損失は確定しているので損金を計上し、さらに横領発生と同時に民法上不法行為に係る損害賠償請求権を取得するため益金を計上する（最判昭和43年10月17日判決訴月14巻12号1437頁）。所得税法上は雑損控除の対象となり得る（所得税法72①）。

待してなされたものと考えられる本件の監査の依頼の趣旨に背くもの」であるとして、公認会計士及び監査法人の責任を認めた。これに対し第 2 審は「不正発見目的の特約のない通常の財務諸表監査において、監査人は、一般に公正妥当と認められた監査基準に従い、職業的専門家の正当な注意をもって監査を実施すれば足り、監査人が右注意義務を尽くしていれば、幹部職員、従業員等の不正行為を発見できないまま無限定の適正意見を表明したとしても、責任を負うことはない」とする。さらに「監査人が通常実施すべき監査手続を行う過程で結果的に幹部職員、従業員等の不正行為を発見した場合には、その旨を監査依頼者に指摘・報告すれば足り」とする。また「当該経理部長は期末の残高合わせや銀行から送付される当座勘定照合表の本紙を極めて精巧に偽造するという我が国の監査人がそれまで経験したことがなく、我が国の監査の歴史上、初めてなされた偽装工作によって不正行為を隠蔽していたため、A 会計士補は、当座勘定照合表の通覧によって期中に異常な動きが出ることを確かめることができなかった」とする。結果として日本コッパースは敗訴した。

以上のように公認会計士監査は財務諸表の適正表示について合理的な保証をすることが目的であり不正のないことを調べることは監査人に義務付けられておらず、さらに経理部長の偽装工作が極めて精巧であったため会計士に責任がなかったと判断されている。ただし会計監査人は不正行為等を発見したときは遅滞なく監査役に報告しなければならないとの規定がある（会社法 397）。会社法監査では会計士である会計監査人は会社の計算書類および附属明細書等を監査し、会計監査報告を作成する（会社法 396①）。前述の通り会社法上において計算書類の作成責任は取締役であり、会計士にはない。監査基準においても、財務諸表の作成責任は経営者にあり監査人の責任は独立の立場から財務諸表に対する意見を表明することにある（監査基準第 4 報告基準三（2）および（3））。そのため経営者である取締役と共同して計算書類を作成する会計参与は会計監査を行う会計士と義務を異にする。本件において会計士が会計参与であったならば、会計参与は取締役と「共同で」計算書類を作成するため責任追及が認められるリスクは高まると考えられる。これに関連して取締役の不正行為を発見したときに会計参与は株主へ報告しなければならない、とする明文の規定がある（会社法 375①）。また不正でなくとも疑わしい場合には「計算書類等の作成に関する事項について会計参与が取締役と意見を異にするときは、会計参与は株主総会で意見を述べることができる」とする会社法 377 の規定により、会計参与が株主総会での意見陳述をすることも考えられる。

5.6 依頼人に対する意思確認義務

本件は税理士の依頼人に対する意思確認義務が問題となった債務不履行責任の事例である。不動産の売買・賃貸借等を営む有限会社である納税者は、税理士に対して税務代理、税務書類の作成等の各種業務を委託していた。税理士は簡易課税選択届出書を提出し、納税者は消費税法 37①に規定された簡易課税制度の適用を受けることとなった⁶¹。納税者は本則

⁶¹ これは仕入税額控除の金額を個々の課税仕入れ取引から算出するという本則計算に代えて課

課税によっていた場合には、平成元年 5 月期分は 164 万 8,518 円、平成 2 年 5 月期分は 1,742 万 8,163 円の消費税の還付がそれぞれ受けられた。にもかかわらず税理士は納税者に対して何ら事情聴取することなく漫然と本件簡易課税届を行ったと主張した。つまり税理士が会社の消費税について簡易課税を選択して申告したところ、本則課税を選択した方が有利だったとして納税者が税理士に対して損害賠償を請求した事例である⁶²。本件では①納税者が転売を目的とする美術品を多量に購入していることを税理士は承知していたか、②納税者がスポーツ事業に参入する計画でゴルフ会員権を取得しており、簡易課税方式の方が本則課税よりも有利といえるかが争われた。

裁判所は「税理士は、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそって、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とする」という税理士法 1 を引用し「税理士は…(略)…簡易課税制度の適用を受けるべく簡易課税選択届出書を提出すべきかどうかを判断する場合には、税務の専門家として、税務に関する法令及び実務の専門知識を駆使し、かつ、依頼者からの事情聴取、適正な調査等を行うなどして、右判断に必要な程度まで事実関係を把握し、法令の許容する範囲内で依頼者の利益を図る義務があるというべきである」とする。

しかしながら①について納税者は「平成元年 5 月当時、時価合計約 3,500 万円相当の美術品を所蔵目的で所有していた」ものの、その後「絵画ビジネスに参入し、転売目的で本格的に美術品を購入するようになった」ことを認定する。しかしながら「右美術品は、原告の貸借対照表に有形固定資産勘定として計上されており、「原告（納税者－引用者）の商業登記簿上の目的欄に美術品又は絵画の売買についての記載はない」ことから税理士は「本件簡易課税届を行った際、原告が将来転売を目的として美術品を購入することを予測することは不可能であった」とする。

②については「ゴルフ会員権の売買は、値動きを見て時機に応じて行われるものであること、簡易課税方式は実際の課税仕入にかかわらず、一律に、課税仕入に係る消費税額を課税売上に係る消費税額の 80 パーセントとするものであるから、いわゆる粗利率が 20 パーセントを超える場合には、計算上、簡易課税方式の方が有利であること⁶³、簡易課税選択届出書を提出した者に対しては少なくとも 2 年間簡易課税方式が適用されることなどを総合考慮すると…(略)…平成 2 年 5 月期以降に原告が前記ゴルフ会員権を売却することも十分あり得るし、その場合には、簡易課税方式の方が原告に有利である可能性が高いと考えられるから、本件簡易課税届を行ったことについて被告（税理士－引用者）に債務不履行責任は

課税売上高の金額によって簡易に仕入税額控除の金額が計算できる、中小事業者の事務負担に配慮した制度である（金子[2014,p.660]）。

⁶² 東京地裁平成 9 年 9 月 2 日判決判タ 986 号 245 頁

⁶³ 被告は「原告は、消費税法の適用前から転売目的をもって代金合計 6 億 6,525 万 4,000 円で大量のゴルフ会員権を購入していたところ、右ゴルフ会員権については、課税仕入に係る消費税額は 0 であるから、簡易課税方式の方が有利であり、更に、ゴルフ会員権の売買は、値動きを見て時機に応じて行われるものであるから、将来的にどのような値動きをするか分からないものを見越して課税方法を選択することはできない」と主張していた。

ない」とした。以上を前提に税理士が勝訴している。

本件では税理士は美術品を所蔵目的であったと主張しているのに対して、納税者は転売目的だったと主張している。所蔵目的であれば簡易課税を選択した方が良いが、転売目的であれば本則課税を選択して仕入税額控除を受けることが本件においては節税につながる。このように美術品について納税者と税理士との間の認識の差があり、税理士と納税者との間に意思疎通が不十分だった事例である。しかしながら判旨では税理士の責任を認めていない。「所有の目的」といった納税者の内心を推測することは難しく、連絡不足のみで税理士の責任を認めるのは妥当でない。ただし納税者は税理士に比しても専門的知識や経験において劣るのが通常である。そのため納税者の利益を図るための判断に必要な情報を聞き出す努力も必要であると考えられる。会計参与も会社側との意思疎通が十分に取れないケースが想定され、責任を限定する判例として注目に値する。

6 おわりに

3章でみたように税理士に責任が認められた事例は基本的な手順を順守しない極めてずさんな業務を行っていたものが多い。そのため会計参与もそのようなずさんな業務を行わない限り責任追及は受けないとも考えられる。4.2や5.2では裁判所は税理士に節税義務を認めているものの、それは税理士が容易に提案できる節税に限られる。なぜなら複雑な節税スキームには租税回避行為として否認のリスクが常に存在するため、そのような節税スキームの立案まで常に税理士に要求するのは無理を強いることになる。会計参与が顧問税理士を兼ねる場合にも節税義務も相当なものに限られると考えられる。5.2と5.3でみたように納税者側から必要な資料が得られなかった、あるいは隠蔽された場合には税理士に責任がないと判断されている。会計参与も会社側から必要な資料・情報を得られなかった場合には責任が限定されるべきである。5.6でみたように税理士が納税者との意思疎通を十分に取っていなかったと評価できる事例においても免責と判断されており、会計参与の責任も限定されるようにも考えられる。

しかし会計参与の責任については株主だけでなく金融機関等の第三者や会社からの責任追及も視野に入れる必要がある。これまでみたように税理士に対する損害賠償請求が問題となった多くの判例は「税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそって、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図る」（税理士法 1）という税理士の使命に触れ、税理士の注意義務を導いている。このことから専門家として高度の注意義務が課されており（川股[2014, p17]）、税理士が主たる役割を担う会計参与にも妥当すると考えられる。5.1でみたように会社法429によって会計参与が粉飾決算による責任を負う第三者の範囲は直接的な第三者に限られており、狭く解されるとも考えられる。しかし4.4で見たように第三者には虚偽の計算書類を確認して契約した保証人も含まれ得る。さらに会計参与の第三者責任の追及は一般不法行為よりも容易に損害賠償の請求が可能であるため、責任追及が行われる可能性が大きい。

いという大久保[2010,pp.108-109]の指摘は無視できない。4.1でみたように報酬が低いからといって報酬が高い場合と比べて税理士の責任は軽減されないという、専門家としての特殊な義務がある。これは会計参与にも妥当する。5.4と5.5でみたように従業員が行う横領行為などに対する不正発見義務は負わないものの、会計参与は取締役と共同で計算書類を作成するため責任追及が認められるリスクは高まると考えられる。このように会計参与である税理士は単なる計算書類や税務申告書の作成を越えた義務も負う。

[後記]本論文における研究成果は平成27年度石井記念証券研究振興財団による証券研究学生団体研究助成の支援を受けている。また北海道大学大学院経済学研究科の櫻田譲先生より厳しくも温かい論文指導を頂いた。さらに吉見宏先生が主催する北日本会計学研究会では貴重なご指摘を頂いた。謝してここに記す。

参考文献

- 相澤哲・石井裕介[2005]「新会社法の解説(9)」『旬刊 商事法務』No.1745,pp.13-15
- 新井隆一[1993]「税理士制度の基本理念」『日税研論集 第24号』,pp.3-17
- 池本征男[2015]『所得税法 理論と計算 九訂版』税務経理協会
- 伊藤靖史・大杉謙一・田中亘・松井秀征[2012]『会社法 第2版』有斐閣
- 内田久美子[2006]「税理士の不法行為責任」『税務弘報』10月号,pp.82-83
- 内田久美子[2010]『判例解説 税理士の損害賠償責任』大蔵財務協会
- 内布光[2007]「中小企業における『会計参与』制度創設に伴う諸問題」『現代法学』第12号1月,pp.3-37
- 右山昌一郎[2013]『中小要領・中小指針・税務申告の一体化のすすめ』大蔵財務協会
- 江頭憲治郎[2014]『株式会社法 第五版』有斐閣
- 大久保拓也[2005]「会計参与制度の役割」『日本法学』第71巻第1号,pp.335-363
- 大久保拓也[2010]「会計参与制度の現状と課題」『日本法学』第75巻第3号,pp.87-119
- 門脇稔[1985]「債務不履行責任と不法行為責任」『基礎科学論集：教養課程紀要3 神奈川歯科大学』pp.44-52
- 金子宏[2014]『租税法 第十九版』弘文堂
- 河崎照行編著[2015]『中小企業の会計制度 日本・欧米・アジア・オセアニアの分析』中央経済社
- 川股修二[2014]『税理士制度と納税環境整備 税理士法 33条の2の機能』北海道大学出版会
- 監査人・監査報酬問題研究会編著[2008]『上場企業 監査人・監査報酬白書』日本公認会計士協会出版局

- 北野弘久[1995]『税理士制度の研究』税務経理協会
- 齋藤孝一[2013a]「会計参与制度の法的研究」『NUCB JOURNAL OF ECONOMICS AND INFORMATION SCIENCE』vol. 57 No. 1, pp.61-124
- 齋藤孝一[2013b]「会計参与の法的研究—その 2—」『NUCB JOURNAL OF ECONOMICS AND INFORMATION SCIENCE』vol. 57 No. 2, pp.51-74
- 齋藤孝一[2013c]「会計参与の法的研究—その 3(完)—」『NUCB JOURNAL OF ECONOMICS AND INFORMATION SCIENCE』vol. 58 No. 1, pp.53-116
- 酒井克彦[2005a]「税理士の依頼人に対する意思確認義務」『税務弘報』8月号,pp.59-64
- 酒井克彦[2005b]「報酬を受けていない税理士の責任」『税務弘報』9月号,pp.137;143
- 酒井克彦[2006]「税理士に対する納税者の虚偽答弁と重加算税の賦課」『税務弘報』11月号,pp.90-96
- 酒井智之[2011]「税理士が作成した相続税の申告書に不備があったため、納税者が修正申告と過少申告加算税等の支払を余儀なくされたことにつき、税理士の善管注意義務違反が認められた事例」『別冊判例タイムズ』No.32,pp.96-97
- 佐藤信彦・河崎照行・齋藤真哉・柴健次編著[2015]『スタンダードテキスト財務会計論Ⅱ・応用論点編（第9版）』中央経済社
- 櫻田譲[2006]「租税訴訟における統計的分析活用に関する一考察」『中国税理士会報』No.506,pp.17-24
- 潮見佳男[2010]『基本講義 債権各論Ⅰ 契約法・事務管理・不当利得 第二版』新世社
- 志谷匡史[2007]「公認会計士の任務懈怠責任とその責任」『月刊監査役』No.524,pp.18-30
- 清水正博[2013]「企業活性化のための会計参与の活用と法的課題」『地域活性化ジャーナル』第19巻,pp.87-96
- 大賀祥充[2006]「「会計参与制度」考」『修道法学』28巻2号,pp.17-35
- 武田隆二[2005a]「会計参与の制度化に伴う会計インフラストラクチャー—会計参与の役割期待（その1）」『TKC会報』6月号,pp.4-12
- 武田隆二[2005b]「会計参与制度の内形問題と回顧的・現時的課題—会計参与の役割期待（その2）」『TKC会報』7月号,pp.4-15
- 武田隆二[2005c]「「会計参与」制度と「虚偽表示抑止効果」への期待—会計参与の役割期待（その3）」『TKC会報』8月号,pp.4-10
- 武田隆二[2005d]「「計算書類の信頼性」の担保と新書面添付制度—会計参与の役割期待（その4）」『TKC会報』10月号,pp.4-11
- 武田隆二[2005e]「会計参与業務参加形態—会計参与の役割期待（その5）」『TKC会報』11月号,pp.4-7
- 武田隆二[2005f]「会計参与問題の総括・展望—会計参与の役割期待（その6）」『TKC会報』12月号,pp.4-8
- 龍田節[1981]「演習 商法2」『法学教室』2月号,p.86

- 堂野崎融[2006]「会計参与の検討」『社会科学研究』Vol.12,pp.43-51
- 浪花健三[1999]「税理士試験免除に係る一考察・ドイツの判例を参考にして」『立命館法学』1999年3号(265号),p.169
- 日本税理士会連合会[2008] HP.「「会計参与に関するアンケート」(平成20年10～11月実施)」
http://www.nichizeiren.or.jp/taxaccount/pdf/kaikeisanyo_questionnaire090415.pdf
 (2015/12/11)
- 野口晃弘[2008]「会計参与制度の創設と財務情報の信頼性」『財務情報の信頼性』税務経理協会,pp.175-183
- 長谷川忠一[1974]『近代税務監査論』税務経理協会
- 長谷川忠一[1983]『税務会計の基礎知識』同文館
- 浜田道代[2005]「会計参与、監査役、監査役会、会計監査人」『ジュリスト』1295号,pp.74-84
- 松田直樹[2005]「税務専門家の責任・リスクへの対応策」『税大論叢』47号,pp.442-524
- 松原正至[2007]「会計参与と中小企業の会計」『広島法学』31巻1号,pp.75-96
- 盛田良久・蟹江章・長古眞一編著[2014]『監査論 第3版』中央経済社
- 八ツ尾順一[2014]『租税回避の事例研究～具体的事例から否認の限界を考える』清文社
- 蒔田英[2006]「会計参与制度の論点と展望」『神奈川法学』38(2/3),pp.185-204
- 吉見宏[1999]『企業不正と監査』税務経理協会